

Audience publique du 9 janvier 2013

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 28523 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 21 avril 2011 par Maître Christian LAUER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 mars 2011 déclarant la réclamation introduite par Monsieur ..., responsable du service des salaires auprès de Monsieur ..., expert-comptable, sis à L-..., au nom et pour compte de la société à responsabilité limitée ...contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires de l'année 2009 émis le 24 décembre 2010, irrecevable pour défaut d'existence d'un mandat *ad litem* à l'époque de la réclamation ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 juillet 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} août 2011 par Maître Christian LAUER pour compte de la société à responsabilité limitée ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Christian LAUER et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 octobre 2012.

En date du 19 janvier 2011, Monsieur ..., responsable du service des salaires auprès de l'expert-comptable ..., introduisit une réclamation au nom de la société à responsabilité limitée ..., ci-après « *la société ...* » auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après appelé « *le directeur* », contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires de l'année 2009 émis le 24 décembre 2010.

Par lettre du 21 janvier 2011, le secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions demanda à l'expert-comptable de la société ...de justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration établissant son mandat exprès et spécial pour l'instance introduite.

Suite à cette demande, l'expert-comptable fit parvenir, en date du 24 janvier 2011, une procuration au secrétaire de la division du contentieux de la direction des Contributions, procuration datée du 17 mars 2010 et libellée comme suit :

« VOLLMACHT

Die unterzeichnende Firma ... mit Sitz in L-..., beauftragt ab dem heutigen Tage Herrn ... als Steuerberater und Rechnungssachverständiger und erteilt ihm hiermit unbegrenzte Vollmacht in Ihrem Namen mit den verschiedenen Instanzen wie: Steuerverwaltung, Mehrwertsteuerverwaltung, Alters- und Invalidenkasse, Krankenkasse, Banken, Kunden, Lieferanten u.s.w. zu verhandeln ».

Par décision du 30 mars 2011, référencée sous le numéro du rôle C 16429, le directeur déclara irrecevable ladite réclamation faute de qualité. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 20 janvier 2011 par le sieur ..., responsable du service des salaires auprès du sieur ..., expert-comptable, pour réclamer au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie à L-..., contre le bulletin de la retenue d'impôt sur salaires de l'année 2009, émis le 24 décembre 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu les §§ 107, 238 et 254 (AO) ;

Considérant qu'en droit luxembourgeois, pour pouvoir exercer l'action d'autrui, il faut justifier en toutes matières d'un mandat ad litem exprès et spécial aux fins de l'instance (cf. : Conseil d'État, 14.01.1986, n° 6514 ; Tribunal administratif, 16.06.1999, n° 10724 ; Cour administrative, 21.12.1999, n° 11382C) ;

Considérant que « l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente

un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé; qu'une procuration afférente doit dès lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. Adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, V° Impôts, n° 243) »;

Considérant qu'en l'espèce, le déposant a dû être invité par lettre du 21 janvier 2011 à justifier de son pouvoir d'agir en versant au dossier une procuration qui établit son mandat exprès et spécial pour les instances introduites ;

Considérant qu'en date du 24 janvier 2011 le déposant a produit une copie d'un écrit intitulé « Vollmacht » daté le 17 mars 2010 et documentant seulement que le contribuable a donné mandat général au signataire de la requête en ces termes :

« Die unterzeichnende Firma ... mit Sitz in L-..., beauftragt ab dem heutigen Tage Herrn ... als Steuerberater und Rechnungssachverständiger und erteilt ihm hiermit unbegrenzte Vollmacht in Ihrem Namen mit den verschiedenen Instanzen wie: Steuerverwaltung, Mehrwertsteuerverwaltung, Alters- und Invalidenkasse, Krankenkasse, Banken, Kunden, Lieferanten u.s.w. zu verhandeln »;

Considérant qu'un mandat ad litem, quelle que soit l'époque à laquelle il est effectivement produit, doit avoir existé dès l'introduction de la réclamation et qu'aucune ratification ultérieure d'une réclamation introduite sans mandat ne saurait être admise après l'expiration du délai de réclamation (cf. Cour adm. 5.11.2002, no 15043C) ;

qu'en conséquence l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque de l'introduction de la réclamation n'est pas établie ;

que, partant, celle-ci est irrecevable faute de qualité ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable faute de qualité ».

Contre cette décision sur réclamation, la société ...a, par requête déposée le 21 avril 2011 au greffe du tribunal administratif, fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation est encore recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours et en fait, la demanderesse souligne avoir comme objet social l'exploitation d'une entreprise de transport fluvial, de sorte à employer essentiellement du personnel résidant à l'étranger. Elle explique par ailleurs qu'elle aurait mandaté l'expert-comptable Monsieur ... pour tenir sa comptabilité, établir ses fiches de salaire, de même que de la conseiller et l'assister en matière fiscale. La demanderesse soutient ensuite que pour l'année 2009, l'administration des Contributions directes aurait établi des fiches d'impôts incluant un crédit d'impôt injustifié en faveur de ses salariés néerlandais, lequel aurait été annulé pour l'exercice fiscal 2010, de sorte que l'administration fiscale aurait recalculé rétroactivement les impôts sur salaires en extournant le crédit d'impôt accordé auparavant, imposition qui aurait fait l'objet d'une réclamation de la fiduciaire ... en date du 19 janvier 2011.

En droit la demanderesse se prévaut de la procuration du 17 mars 2010, pour soutenir qu'elle aurait expressément habilité la fiduciaire ... à négocier de manière non limitative avec les diverses instances, dont notamment l'administration des Contributions directes. Elle met en exergue le fait que la procuration en question daterait du 17 mars 2010 et serait de ce fait antérieure à la réclamation litigieuse du 19 janvier 2011, de sorte que ce serait à tort que le directeur de l'administration des Contributions directes aurait retenu qu'aucun mandat *ad litem* répondant aux conditions légales n'aurait existé à la date de l'introduction de ladite réclamation. La demanderesse estime dès lors que la fiduciaire ... aurait disposé d'un mandat spécial valable pour introduire une réclamation en son nom. De même, la demanderesse soutient que dans la mesure où il s'agirait d'une fiduciaire professionnelle régie par l'ordre des experts-comptables et dont l'activité serait soumise à une autorisation ministérielle, elle serait habilitée à introduire un recours précontentieux. La demanderesse fait encore valoir qu'aucune des dispositions légales invoquées par le directeur n'imposerait « *une quelconque existence concrète en matière de mandat* », de sorte qu'il y aurait lieu de se référer à l'article 1987 du Code Civil lequel distinguerait entre le mandat « *général* » pour certaines affaires et le mandat général pour toutes les affaires, de même qu'à l'article 1988 qui spécifierait que le mandat conçu en termes généraux ne viserait que des actes d'administration, tandis qu'il y aurait lieu d'établir un mandat exprès pour les actes de disposition, et finalement à l'article 1989 lequel préciserait en outre que le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat. La société ...en conclut que dans la mesure où une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu déclencherait un réexamen de l'imposition par le directeur et pourrait le cas échéant se solder par une décision en défaveur du réclamant, une telle réclamation serait à qualifier d'acte de disposition requérant un mandat spécial tel qu'elle l'aurait conféré à la fiduciaire Ainsi elle précise que ledit mandat aurait donné un pouvoir illimité à ladite fiduciaire de négocier en son nom et pour son compte et non seulement de la représenter, et elle soutient qu'une telle négociation entraînerait nécessairement une transaction et des concessions réciproques, de sorte qu'il y aurait lieu de retenir que la fiduciaire ... avait mandat pour conclure en son nom et même en sa défaveur. La demanderesse en conclut, en se basant en outre sur un écrit établi par son gérant en date du 28 juillet 2011 et intitulé « *Bestätigung des Vollmacht* », qu'elle avait donné un mandat antérieur, expresse et formel à la fiduciaire ... pour introduire un recours précontentieux auprès du directeur.

Le délégué du gouvernement estime quant à lui que ce serait à juste titre que le directeur des contributions a déclaré la réclamation introduite par Monsieur ... irrecevable pour faute de

qualité étant donné que l'existence d'un mandat ad litem répondant aux conditions légales à l'époque de l'introduction de la réclamation n'aurait pas été établie.

Il convient de rappeler que le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin d'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, ce paragraphe disposant que les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des personnes privées. Ce paragraphe renvoie donc aux règles du Code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques dans l'AO.

L'article 1987 du Code civil distingue entre le mandat spécial pour une affaire ou certaines affaires seulement et le mandat général pour toutes les affaires du mandant, tandis que l'article 1988 spécifie que le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration et que s'il s'agit d'aliéner ou d'hypothéquer, ou de quelque autre acte de propriété, le mandat doit être exprès. L'article 1989 précise en outre que le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat.

C'est ainsi à juste titre que la demanderesse conclut que dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu déclenche un réexamen de l'imposition par les soins du directeur et que ce réexamen peut le cas échéant aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision qui est au détriment de celui qui a introduit la réclamation (« *Sie können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern.* »), l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration, de sorte à requérir l'établissement d'un mandat exprès.

L'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé. Une procuration afférente doit dès lors être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise¹.

Il convient dès lors d'examiner les termes employés dans la procuration du 17 mars 2010 afin de déterminer si l'auteur de la réclamation introduite devant le directeur, à savoir Monsieur ... de la fiduciaire ..., était effectivement investi du pouvoir d'introduire une réclamation au nom et pour le compte de la demanderesse.

D'après la procuration sous examen, la demanderesse a conféré mandat à l'expert-comptable ... pour les actes suivants :

« *Die unterzeichnende Firma ... mit Sitz in L-..., beauftragt ab dem heutigen Tage Herrn ... als Steuerberater und Rechnungssachverständiger und erteilt ihm hiermit unbegrenzte Vollmacht in Ihrem Namen mit den verschiedenen Instanzen wie: Steuerverwaltung,*

¹ cf. Cour adm. 5 novembre 2002, n° 15043C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 578 et autres références y citées

Mehrwertsteuerverwaltung, Alters- und Invalidenkasse, Krankenkasse, Banken, Kunden, Lieferanten u.s.w. zu verhandeln“.

Force est de constater qu'il résulte des termes employés par la société ...dans ladite procuration que le mandat qu'elle a conféré à l'expert-comptable est à considérer comme général au sens de l'article 1987 du Code civil, dans la mesure où il couvre d'une manière générale toutes les affaires de la demanderesse ; il vise en effet tant les affaires fiscales, que les affaires de sécurité sociale ou encore les affaires bancaires de la demanderesse, en englobant même ses relations avec ses clients et ses fournisseurs, c'est-à-dire son activité commerciale et il n'est en outre pas limité étant donné que la mention « *u.s.w.* » figure dans ledit mandat. Par ailleurs, il y a lieu de retenir que contrairement aux affirmations de la demanderesse, le terme « *négocié* » n'englobe pas automatiquement une action spécifique telle que l'introduction d'une réclamation auprès du directeur des Contributions directes, le terme « *négocié* » étant en effet synonyme de « *parlé, traité, vendu* »².

S'il est ainsi vrai que la demanderesse a notamment conféré un pouvoir à l'expert-comptable de négocier en son nom avec l'administration des Contributions directes, elle n'a toutefois pas conféré un pouvoir spécial à la fiduciaire en question d'introduire une réclamation devant le directeur à l'encontre d'un bulletin d'impôt déterminé, le libellé général de ladite procuration excluant par définition un mandat spécial.

C'est dès lors à tort que la demanderesse soutient que le fait de pouvoir notamment négocier avec les autorités fiscales, en cas de contestation au sujet des déclarations fiscales pour les années concernées, engloberait nécessairement également le pouvoir d'introduire une réclamation.

En effet, dans la mesure où, tel que retenu ci-avant, l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé, la procuration afférente doit être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'à défaut de preuve de l'existence d'un mandat spécial et exprès en vue d'introduire une réclamation, les auteurs de la réclamation n'avaient pas qualité pour agir au nom et pour le compte de la demanderesse, de sorte que c'est à juste titre que le directeur a rejeté la réclamation comme irrecevable faute de qualité.

Cette conclusion n'est pas éternuée par l'écrit produit postérieurement par la demanderesse et signé par son gérant intitulé « *Bestätigung der Vollmacht* », étant donné que d'une part, l'écrit en question ne fait que confirmer le mandat général donné par la société ...à l'expert-comptable ..., mandat consistant en la faculté de négocier de manière non limitative notamment avec

² Le Robert, Dictionnaire des synonymes

l'administration des Contributions directes, et ne saurait prouver l'existence d'une procuration expresse et spéciale telle qu'exigée par le paragraphe 102 (2) AO, respectivement par les articles 1987 et 1988 du Code Civil et que d'autre part, l'invitation du directeur à verser une procuration doit être entendue en ce sens qu'il s'agit de communiquer à l'administration la procuration existante qui aura pu manquer au dossier, rendant ainsi incertaine l'existence de la qualité d'agir du mandataire, et non pas de faire rédiger a posteriori une procuration, respectivement de modifier ou préciser à posteriori une procuration, un mandataire n'ayant pu introduire la réclamation pour compte d'autrui qu'au cas où il était muni à ce moment d'une procuration spéciale et expresse à cette fin³.

Au vu des considérations qui précèdent et sans qu'il n'y ait lieu de statuer plus en avant, le recours en réformation est à rejeter pour ne pas être fondé.

La société ...réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500.- € sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, demande qui, au vu de l'issue du présent litige, est à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse ;

condamne la demanderesse aux frais

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 9 janvier 2013 par :

Marc Sünner, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann

³ Voir en ce sens Cour adm. 18 juillet 2007 n°22680C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n°579

Hoffmann

Sünnen